

税金期間配分の方法をめぐる諸問題

中 田 信 正

- I はじめに
- II 税金の期間配分の方法
 - 1 各概念の意義
 - 2 各方法による計算例と表示法
 - 3 税率の変化
- III 各方法の検討
 - 1 負債法の支持意見とその評価
 - 2 繰延法の支持意見とその評価
 - 3 税金正価法の支持意見とその評価
 - 4 アメリカ証券取引委員会の意見
 - 5 差異の原因に関連する方法
- IV アメリカ公認会計士協会の意見とその批判
 - 1 会計調査研究 No. 9 まで
 - 2 会計原則委員会意見書 No. 11
 - 3 会計原則委員会意見書 No. 11 に対する批判
- V 結 び

I は じ め に

税金の期間配分の問題については、アメリカにおいて長年論議の対象とされ、未だにその方法なり範囲をめぐる検討が続けられている。この問題についての中心的な役割りを果しているのはアメリカ公認会計士協会と云い得るのであるが、最近において協会の発表せる重要な文献として次の二つのものがある。

一つは1966年5月に発表された会計調査研究 (Accounting Research Study) No. 9 “法人所得税の期間配分 (Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes)” であり、他は1967年12月の会計原則委員会意見

書 (APB Opinion) No. 11 “ 所得税に関する会計 (Accounting for Income Taxes) ”である。

これらは税金の期間配分に関する主要問題と最近の傾向を知る上に、不可欠の文献と言い得るであろう。本稿では、この二つの文献特に会計調査研究 No. 9 を中心として考察を行ないたい。

税金の期間配分の問題は、税引後利益をもって公表利益とする場合、費用としての税金（所得に課せられる税金主として法人税を意味する）の計算と表示に関する問題である。アメリカにおいては、会計目的と税務目的に異なった会計処理方法を許している項目がある。たとえば減価償却につき会計報告では定額法、税務申告では加速償却法を採用することが認められている。又、割賦販売につき会計報告では販売基準、税務申告では回収基準を採用することにより、企業収益と税務上の益金との計上時期を異にすることを許している。この結果、企業利益と課税所得との年度帰属の差異による喰い違いが生ずることになり、課税所得により算出された税金は必ずしも企業利益に対応するものではなくなってくる。そこに費用としての税金を当期の収益に対応せしめる為、税引前利益に基づいて計上せしめ、会計報告と税務申告の期間差異に基づく税金影響額 (tax effect) が適正な利益算定をゆがめないように考慮されたのである。

税金の期間配分の問題については、種々の問題を含みつつも、アメリカにおいてはその必要性は既に一般に認められており、問題はその方法や範囲についての意見の相違にしばられている。しかもそれらは、会計報告を如何に改善するか、会計情報は如何にあるべきかという会計原則全般との関連において考えられている。従って税金の期間配分の会計処理をめぐる議論は、より根本的な会計思考にかゝわるものとして行なわれる必要がある。

我国における税法と会計原則との差異の調整問題は、アメリカにおけるそれとは相当異質の部分もあるようである。我国においては原則として確

定決算主義をとり、損金経理を前提としての損金算入を立て前とする為、会計処理における両者の喰い違いは生じない。従って、税金の期間配分については今迄は問題とならず、むしろ会計報告と税務申告の会計処理の同一性が、税務の強い圧力により財務報告をゆがめているという点について論議がたたかわされてきたのである。しかし、最近会計報告に対する税法の結果的な規制をゆるめる方向が進められ、企業経理の自主性尊重や、租税特別措置法の準備金や特別償却について利益処分方式の導入を認めるに至っている。この結果、利益処分による損金算入にともなう税金の期間配分の問題が考えられ得るようになり、日本公認会計士協会でもこの問題を取りあげつつある。従って、税金の期間配分は単に財務報告の問題というだけでなく、税法と会計原則との調整の問題に関連して考察されなければならない。

更に税法の経営者の意思決定に与える影響の強さから考えて、税法が経営成績に及ぼす効果を明瞭に測定しなければならない。すなわち期間帰属の差異による税金影響額が如何なる形においてあらわれるかを知り、いくつかの会計処理方法が考えられる場合どの方法が租税負担の面において最も有利な結果をもたらすかを調査し、更に税法の特典と通常の業務活動の成果を区分して適切な業績評価を可能ならしめるということは、税務会計の管理的側面に関する問題として忘れられてはならない。

以上の問題を考えるにあたってまず行なわなければならないのは、税金の期間配分の中心問題である配分の「方法」と「適用範囲」についての検討である。配分方法とその適用範囲の問題は両者に密接な関連があり、特に最近の傾向としては適用範囲に論争が集まっているようであるが、本稿においては特にアメリカにおける税金配分の「方法」に焦点をしばって論述することにする。

Ⅱ 税金の期間配分の方法

税金の期間配分をどのような方法で行なうかは、その基礎にある概念を如何に考えるかの問題に関連する。一般に税金の期間配分に関連して、次の三つの概念が説明されている。そしてそれぞれの概念に基づいて具体的な配分方法が示されるのである。

負債概念……………負債法

繰延概念……………繰延法

税金正価概念……………税金正価法

これらの意義とそれに基づく具体的な配分方法の内容が如何なるものか、そしてそれぞれに対する賛否の意見がどのようなものであるかにつき、会計調査公報 No. 9, “法人所得税の期間配分” を中心にして検討を行なうこととする。

1. 各概念の意義¹⁾

負債概念 (Liability Concept)

延期された税金についての負債は、次の場合に生ずる。

- (a) 収益が課税される以前に財務諸表に認識される時
- (b) 費用が財務諸表に認識される以前に税務目的で控除される時

前払税金に関する資産は、次の場合に生ずる。

- (a) 収益が財務諸表に認識される以前に課税される時
- (b) 費用が税務目的で控除される以前に財務諸表に認識される時

これは、会計利益と課税所得の永久的差異を除いて、税金配分を、税引前利益の函数としての法人税費用の発生と考える。税引前会計利益のすべての要素についての課税は、同じ税率により計算されることはできない。当期の法人税費用と当期に支払われる税額との差額は、共に将来における未払税金として負債であるかあるいは前払税金として資産である。将来の税金の負債と前払税金の見積もり額は、差異が消滅する将来の期間に実施が予想される税率により計算される。

繰延概念 (Deferred Concept)

この概念のもとでは、各々の課税収益や利得そして各々の控除費用や損失は、法人税費用に確認し得る影響を持つと考える。もし収益や利得が会計目的での発生以前に課税され、あるいは費用や損失が税務目的よりも早く会計目的で控除されたならば、期間帰属の差異が相殺される将来の年度の法人税費用に対する繰延借方項目として記録される。反対に、もし費用や損失が会計目的で発生する以前に税務目的で控除されるならば、あるいは収益や利得が課税される以前に会計目的で発生するとするならば、関連する税金の減少額ないしは特典額 (benefit) は、期間帰属が相殺される時の将来の法人税費用に対する繰延貸方項目として記録されなければならない。法人税費用は、永久的差異に基づくものを除いて、当期と異なる税率により以前の年度より繰り延べられた金額によって費用が影響されなければ、税引前利益の函数である。税金の期間配分の主な目的は、税金影響額 (tax effect) をもたらす諸項目と法人税費用とを対応せしめることにある。繰延概念の支持者は純利益への影響を強調するのであるが、将来の法人税費用に対する繰延貸方項目は負債であるのかどうか、そして将来の課税所得の見込が繰延借方項目あるいは貸方項目の認識の必要条件であるかについては意見がわかれている。

税金正価概念 (Net of Tax Concept)

これは、課税性 (taxability) と課税控除性 (tax deductibility) は個々の資産や負債の評価における要素であるという前提に基づいている。たとえば税務目的で控除された減価償却費は、将来の課税控除性の部分の欠如の故に資産の評価を減らすべきであると考えられる。その意味では、税務加速償却は固定資産の減少を促進するものと考えられる。それ故、財務諸表は帳簿価額をこえる税務償却の超過額の税金影響額に等しい追加の償却を含むこととなるのである。

もしも収益や費用の発生の期間帰属が会計目的に較べ税務目的が異なるとするならば、税金影響額は特定の収益や費用の修正となり関連する資産

や負債の修正となるのである。この概念によるときは収益、費用、資産、負債項目の直接の修正が通常の実務であり、それによって税金正価額 (net of tax amounts) を示すということになるのである。

2. 各方法による計算例と表示法²⁾

次に四つの計算例により、三つの方法による税金の期間配分を説明することにする。

この場合の前提として、次の二つのことを予定する。

1. 会計目的と税務目的の間の期間帰属差異と法人税費用を除いて、年次の収益が費用を \$1,000 だけ超過している。
2. 法人税率は各年48%とする。

ケース A —— 課税以前に発生せる収益

\$200 の割賦売掛金勘定についての \$100 の利益は、1年目の終りに税務目的の為に繰り延べられた。すべての関連する費用は税務申告書に報告され、同じ年度における勘定に記録されている。売掛金勘定は2年目に何等の追加費用なしに全額集金される。

<u>税務申告書</u>	<u>1年目</u>	<u>2年目</u>
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000
割賦販売利益		100
課税所得	1,000	1,100
支払われるべき法人税	480	528

損益計算書

項 目	方 法					
	負 債 法		繰 延 法		税金正価法	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
割賦販売利益	100		100		52	48
税引前利益	1,100	1,000	1,100	1,000	1,052	1,048
法人税	528	480			480	528
当期に支払われるべき額			480	528		
将来の年度に繰り延べられた税金の特典			48			
当期に繰り延べられた前期の税金の特典				(48)		
			528	480		
純利益	572	520	572	520	572	520

- 税引前利益 課税所得 税率
- ① 税金影響額 $(\$1,100 - \$1,000) \times 0.48 = \$48$
- ② 負債法 法人税は単一額で表示
- ③ 繰延法 法人税は三つの部分に区分表示
- ④ 税金正価法 法人税は税務申告額で表示
- 割賦販売利益 1年目 $\$100 - \48 (税金影響額) = $\$52$
 2年目 1年目税金影響額の相殺額

貸借対照表 1年目末

項 目	方 法		
	負 債 法	繰 延 法	税金正価法
資産			
割賦売掛金	\$ 200	\$ 200	\$ 152
負債			
未払法人税	480	480	480
将来の年度に支払われるべき法人税	48		
繰延貸方項目			
法人税の軽減額		48	

- ① 負債法 税金影響額を負債の部に表示
- ② 繰延法 税金影響額を繰延貸方項目の部に表示
- ③ 税金正価法 割賦売掛金 $\$200 - \48 (税金影響額) = $\$152$

ケース B —— 税務控除以前に発生した費用

販売製品の保証契約履行の為の見積もり原価は、1年目末に \$100 と勘定に記録され2年目に支払われた。

税務申告書	1年目	2年目
他の収益から費用控除	\$1,000	\$1,000
保証費用		100
課税所得	1,000	900
支払われるべき法人税	480	432

損益計算書

項 目	方 法					
	負 債 法		繰 延 法		税 金 正 価 法	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
保証費用	100		100		52	48
税引前利益	900	1,000	900	1,000	948	952
法人税	432	480			480	432
当期に支払われるべき額			480	432		
将来の年度の税金の特典			(48)			
以前の年度において繰り延べたもので当期に適用された税金の特典				48		
			432	480		
純利益	468	520	468	520	468	520

$$\textcircled{1} \text{ 税金影響額 } (\$1,000 - \$900) \times 0.48 = \$48$$

② 負債法 法人税は単一額で表示

③ 繰延法 法人税は三つの部分に区分表示

④ 税金正価法 法人税は税務申告額で表示

$$\text{保証費用 } 1\text{年目 } \$100 - \$48 \text{ (税金影響額)} = \$52$$

$$2\text{年目 } 1\text{年目税金影響額の相殺額}$$

貸借対照表 1年目末

項 目	方 法		
	負 債 法	繰 延 法	税金正価法
資産			
将来の年度の前払法人税	\$ 48		
繰延借方項目, 法人税		\$ 48	
負債			
未払法人税	480	480	\$ 480
保証債務	100	100	52

- ① 負債法 税金影響額を前払法人税にて表示
 ② 繰延法 税金影響額を繰延借方項目にて表示
 ③ 税金正価法 保証債務 $\$100 - \48 (税金影響額) = $\$52$

ケース C —— 発生前に課税された収益

\$100の賃貸料が1年目に集金され, 2年に収益となる。

税務申告書	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000
集金された賃貸料	100	
課税所得	1,100	1,000
支払われるべき法人税	528	480

損益計算書

項 目	方 法					
	負 債 法		繰 延 法		税金正価法	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
賃貸料収益		100		100	48	52
税引前利益	1,000	1,100	1,000	1,100	1,048	1,052
法人税	480	528			528	480
当期に支払われるべき額			528	480		
将来の年度の税金の特典			(48)			
以前の年度に繰り延べた もので当期に適用された 税金の特典			480	528		
純利益	520	572	520	572	520	572

- ① 税金影響額 $(\$1,100 - \$1,000) \times 0.48 = \$48$
- ② 負債法 法人税は単一額で表示
- ③ 繰延法 法人税は三つの部分に区分表示
- ④ 税金正価法 法人税は税務申告額で表示
- 賃貸料収益 1年目 税金影響額 \$48
2年目 \$100 - \$48 = \$52

貸借対照表 1年目末

項 目	方 法		
	負 債 法	繰 延 法	税金正価法
資産			
将来の年度の前払法人税	\$ 48		
繰延借方項目, 法人税		\$ 48	
負債			
未払法人税	528	528	\$ 528
前受賃貸料	100	100	52

- ① 負債法 税金影響額を前払法人税にて表示
- ② 繰延法 税金影響額を繰延借方項目にて表示
- ③ 税金正価法 前受賃貸料 \$100 - \$48 (税金影響額) = \$52

ケースD——発生前に税務目的で控除された費用

見積もり年数2年の機械の \$600 の原価は、会計目的では定額法、税務申告では級数法 (sum-of-years-digits) で償却される。減価償却費は期間費用である。

税務申告書	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000
減価償却費	400	200
課税所得	600	800
支払われるべき法人税	288	384

損益計算書

項 目	方 法					
	負 債 法		繰 延 法		税金正価法	
	1年目	2年目	1年目	2年目	1年目	2年目
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
減価償却費	300	300	300	300	348	252
税引前利益	700	700	700	700	652	748
法人税	336	336			288	384
当期に支払われるべき額			288	384		
将来の年度に繰り延べられた税金の特典			48			
当期に繰り延べられた前期の税金の特典				(48)		
			336	336		
純利益	364	364	364	364	364	364

税引前利益 課税所得 税率
 ① 税金影響額 $(\$700 - \$600) \times 0.48 = \$48$

② 負債法 法人税は単一額で表示

③ 繰延法 法人税は三つの部分に区分表示

④ 税金正価法 法人税は税務申告額で表示

減価償却費 1年目 $\$300 + \48 (税金影響額) = $\$348$

2年目 $\$300 - \$48 = \$252$

貸借対照表 1年目末

項 目	方 法		
	負 債 法	繰 延 法	税金正価法
資産			
機械 (取得原価)	\$ 600	\$ 600	\$ 600
減価償却累計額	300	300	348
未償却原価	300	300	252
負債			
未払法人税	288	288	288
将来の年度に支払われるべき法人税	48		
繰延貸方項目			
法人税の軽減額		48	

① 負債法 税金影響額を未払法人税にて表示

② 繰延法 税金影響額を繰延貸方項目にて表示

③ 税金正価法 減価償却累計額 $\$300 + \48 (税金影響額) = $\$348$

以上の計算例において、ケースA（課税前発生収益）とケースD（発生前税務控除費用）においては、税金の期間配分は当期の純利益と純資産の減少をもたらす。そして予想される将来の税金支払いの増加が、当期の税金の減少を相殺することになる。

ケースB（税務控除前発生費用）とケースC（発生前課税収益）においては、税金の期間配分は当期の純利益と純資産の増加をもたらす。そして予想される将来の税金支払いの減少が当期の税金の増加を相殺するのである。

計算例において、純利益はいずれの方法によるも同額である。すなわち税率の変化が予想されず、税金正価法により記録された当期原価 (current cost) が資産の構成要素とならない限り（たとえば減価償却費が製造原価であり棚卸資産評価に関連するならば、税金正価法の採用により純利益は影響される）、三つの方法による純利益は一致する。

この場合、異なるのは財務諸表における表示においてである。負債法において、損益計算書の法人税費用は単一額（税引前利益×関連税率）で示され、貸借対照表の税金影響額は負債あるいは前払税金として示される。

繰延法において、損益計算書の法人税費用は次の三つの部分より構成される。

- (1) 当期に支払われるべき税金
- (2) 当期に起因する期間帰属差異の税金影響額
- (3) 以前の年度に起因する期間帰属差異の税金影響額（繰延貸方項目又は繰延借方項目）の当期に適用される償却額

貸借対照表において税金影響額は繰延貸方項目あるいは繰延借方項目として示される。

税金正価法において、損益計算書における法人税費用は当期に支払われるべき法人税に等しい。そして関連する個々の収益と費用や貸借対照表の個々の資産と負債の金額が、税金影響額だけ修正される。貸借対照表の説

明には、“税金正価 (net of taxes)” “関連する税金影響額を差し引き (less related tax effect)” “繰延税金を差し引き (less deferred taxes)” というような用語がよく使われている。

3. 税率の変化³⁾

次に税率の改正がそれぞれの方法にどのように影響するかについて考察する必要がある。予想されなかった税率の改正が、期間帰属差異が始まる年度とそれが消滅する年度の間に生じたとして、負債法と繰延法においてどのように異なるかを例題により説明することとする。(税金正価法は表示法が異なるが繰延法と同じ結果をもたらすので省略する)

計算例において次の事項が仮定されているものとする。

1. “減価償却費”と“法人税費用”を除いて、会計目的及び税務目的の双方で年次の収益は \$1,000 だけ費用をこえている。
2. 法人税率は1年目と2年目は50%，3年目に30%に改正された。
3. 見積もり年数6年の機械の原価 \$2,100 は、勘定においては定額法、税務申告書では級数法で償却されている。

税務申告書	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	合計
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$6,000
減価償却費	600	500	400	300	200	100	2,100
課税所得	400	500	600	700	800	900	3,900
税率	.50	.50	.30	.30	.30	.30	
支払われるべき法人税	200	250	180	210	240	270	1,350

負債法によるならば次の通りとなる。

損益計算書							
	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	合計
他の収益より費用控除	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$6,000
減価償却費	350	350	350	350	350	350	2,100
税引前利益 (A)	650	650	650	650	650	650	3,900
法人税(A)×税率	0.5 325	0.5 325	0.3 195	0.3 195	0.3 195	0.3 195	1,430
将来の年度に支払われるべき法人税の臨時的修正			(80) ^①				(80)
純利益	325	325	535	455	455	455	2,550

貸借対照表項目の分析

負債——将来の年度において支払われるべき法人税

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
期首残高	\$ 0	\$ 125	\$ 200	\$ 135	\$ 120	\$ 75
負債の発生	125	75	15			
見積もりの訂正			^① (80)			
支払い				^② (15)	^③ (45)	^④ (75)
期末残高	125	200	135	120	75	0

注① 1年目差額 2年目差額 新税率 旧税率
 $[(650-400) + (650-500)] \times [0.3 - 0.5] = (80)$

② 税引前利益 課税所得
 $(650 - 700) \times 0.3 = (15)$

③ $(650 - 800) \times 0.3 = (45)$

④ $(650 - 900) \times 0.3 = (75)$

繰延法によるならば、次の通りとなる。

損益計算書

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	合計
他の収入より費用控除	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 1,000	\$ 6,000
減価償却費	350	350	350	350	350	350	2,100
税引前利益	650	650	650	650	650	650	3,900
法人税							
当期に支払うべき額	200	250	180	210	240	270	1,350
将来の年度への繰り延べられた税金の特典	125	75	15				215
当期に対して繰り延べられた以前の年度における税金の特典				^① (25)	^② (75)	^③ (115)	(215)
	325	325	195	185	165	155	1,350
純利益	325	325	455	465	485	495	2,550

貸借対照表項目の分析

繰延貸方項目

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
期首残高	\$ 0	\$ 125	\$ 200	\$ 215	\$ 190	\$ 115
繰り延べた税金の特典	125	75	15			
償却				^① (25)	^② (75)	^③ (115)
期末残高	125	200	215	190	115	0

- 注① 4年目 $\frac{\text{税引前利益} - \text{課税所得}}{2} \times 0.5 = (25)$
 ② 5年目 $\frac{(650 - 800)}{2} \times 0.5 = (75)$
 ③ 6年目 1年目～3年目繰延税金 ① ②
 $215 - 25 - 75 = (115)$

以上の計算例で示されたように、税率の変化は三つの税金配分法の間には相違をもたらす最も重要な源泉である。もしも法人税率が変化したならば、あるいは将来の年度に変化が予想されるならば、負債法によるときは他の二つの方法におけると異なる純利益、純資産、留保利益がもたらされる。ここに選択すべき概念なり方法をめぐっての論争が生じるのである。

負債法においては将来の税率は重要である。これは税金配分を、通常の負債のセンスで延期された税金と解する。すなわち、将来において支払われるべき債務 (obligation) と解する。しかし将来に支払われる税金の見積もりをするということは問題の多いことであろう。通常、将来の税率についての唯一の合理的な仮定は、当期の税率が続くであろうということである。しかし税金影響額が最初に記録された時に、もし税率の変化が知られておったり確実であるならば、予想 (改正) 税率が使われることとなるのである。

次に繰延法のもとにおいては、将来の税率とその負債性とは問題にされない。この方法においては、当期の税金の節約や特典についての見解をめぐって考慮が行なわれる。その目的は差異が始まった年度の費用と収益の対応にある。“繰延税金”という言葉は、“将来の債務”というよりは“対応”のセンスにおいて用いられる。

税金正価法においては、理論的には将来の税率の予想に基づかれるべきものであるが、実際的には実際税率に基づいて計算されるので期間純利益は繰延法におけると同じとなる。

税率の変化が発生せずあるいは予想されなければ、税金影響額も当期純利益も、三つの方法においてすべて同一である。しかし税率が変化した時は、その間に相違が生じる。すなわち、その後に期間帰属差異が消滅され

るすべての年度における純利益は、負債法においては繰延法（及び税金正価法）における金額と同じでない。負債法においては、税率が変化した時やその変化が合理的に見積もられる時は、将来の法人税に関する見積もり負債は再計算され、新しい予想税率（計算例においては30%）に修正される。それに対し繰延法（及び税金正価法）においては税率の変化は無視されて修正は行なわれず、旧税率（計算例では50%）で繰り延べられた金額が差異消滅年度の利益に反映されるだけにとどまるのである。

- 1) Homer A. Black, *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, pp. 13, 14.
- 2) *Ibid.*, pp. 14~21.
- 3) *Ibid.*, pp. 21~26.

III 各方法の検討

三つの方法は収益に費用を対応させるという点においては共通しているのであるが、問題は如何にして最良にその対応を行なうかということと、貸借対照表の税金配分にもなう勘定の性質に関する見解の相違である。以下、それぞれの方法を支持する意見とその批判について検討を行なうこととする。

1. 負債法の支持意見とその評価

負債法の支持意見¹⁾

負債法の支持者は、財務諸表と税務申告書の間の期間帰属差異は法人税債務の延期や前払いをもたらすということを強調する。

前アメリカ公認会計士協会会計調査委員長の Maurice Moonitz は、負債概念に賛成する立場をとり次のように述べている。すなわち、ある年度に課税されるべき収益が勘定記録に認識されるならば、それにもなう租税債務も又認識されるものなのである。もし費用がある年度に税務上の控除として認められるならば、関連する特典 (benefit) は勘定記録に反映さ

れるのである。法人税は他の会計項目と異なって取り扱われず、それらと同じように取扱われるのである。“税金は利益の結果として生じしめよ (Let the tax follow the income)”ということがとられている指導原理である²⁹。

Thomas F. Keller も次の通り負債概念を支持する。すなわち、税金費用は発生せる期間の収益からの控除である。発生の結果として生じた貸方残高は負債である。それは制限された留保利益でも株主持分の他の部分でもなく、資産の対照勘定でもない。それは将来において連邦政府に一定の金額を支払うべき負債である。反対に負債が発生する前に税金が支払われた時は、資産勘定、前払税金又は政府に対する前払金が存在するのである³⁰。

すなわち負債概念の支持者は、期間帰属の差異により生じた当期の税金の減少が、将来の年度における税金の増加をもたらすことを強調する。そして、法人税の発生は他の費用の発生の方法と同じであるという点を強調するのである。

負債法に対する評価⁴⁾

負債概念に対する一つの重要な批判は、繰延税金は負債ではないのではないかということである。

Weldon Powell は次の通り主張する。繰延税金には債権者がいない。そして連邦政府は納税者に対して何等の請求権も認識していないし、もし政府がそう考えたとしても納税者は強く反抗するであろう⁵⁾。

更に Thomas M. Hill は次の通り述べる。当期の過少支払い (under payment) からもたらされる、いわゆる“負債”は、債権者の請求権の通常の定義に適合しない。この金額は会社が債務を負っているものでなく、会社が一定の将来の年度に債務が負わされことを予期するものなのにすぎないのである⁶⁾。

しかし、このような批判に対して、会計上の負債概念は債権者の請求権というせまい法的概念に限定される必要はないという反論が生ずる。すな

わち、会計の現在の段階においては、過去取引に関連して生じる確実な将来の支出の存在は、負債の認識を保証する為には多くの場合において十分である⁷⁾。そして債権債務者関係の欠如は負債概念に対して決定的なものではない。延期された税金は、将来の支払いが当期と過去の取引から生ずることが予期される故、見積もり負債のテストに合うのである。

負債法の評価における重要な考察は、当期純利益の決定に関する効果である。この点、負債法は“法人税は利益の結果として生じる”という考えに一致する。見越される法人税費用は、税金が支払われる時に適用されるべく予想される税率においての利益要素に対する税金を示している。そして法人税費用は直接的に税引前会計利益に関連し、費用と収益の対応をもたらすのである。

しかも、負債法は比較的に理解が容易である。しかし、企業家や会計担当者は生来見積もり負債の計上を好まないようである。そしてその金額がしばしば多額になる故に負債法による解決の困難さを増大しているのである。

2. 繰延法の支持意見とその評価

繰延法の支持意見⁸⁾

カナダ勅許会計士協会の会計及び監査調査委員会の公報 No. 10 (1954年) は、減価償却の面について繰延法を支持した意見を表明している。すなわち、税金の期間配分の取り扱いは、関連する減価償却費が記録される期間への税金の減少額 (tax reduction) の配分の過程である。従って、それによって生ずる貸借対照表項目は、将来の租税債務に対する引き当てというより、むしろ費用に対する繰り延べられた貸方項目である。それ自体として、税率におけるその後の変化を反映する為の修正も、償却資産について税法の償却方法に対する将来の可能な変化を反映する為の修正もされる必要はない⁹⁾とする。

又 Ernest L. Hicks は、継続企業概念と対応概念に基づき繰延法を支持

する。すなわち、貸借対照表の項目は一時的に会社の取引の流れからはずれた金額を適切に示すことができるものであり、その後の年度の純利益の決定に用いるべく保持されるのである。このことは棚卸資産、固定資産、試験研究費、未実現利益について繰り延べられた金額に関して真実である。このことは又法人税の期間配分がもたらす貸借対照表の金額についても然りなのである。税金配分は将来において発生が予期される租税債務を現在に認識する過程でもなければ、将来において達成されるであろう税金控除を現在に認識する過程でもない。それは、殆んど例において、将来の年度に対し、当期の税金の減少や税金の支払いを繰り延べる過程なのである¹⁰⁾。

繰延法の支持者は、損益計算書が現在でも最も重要な会計報告であり、貸借対照表は二次的な地位に追われていることを強調する。その期間に対する収益とともに発生した費用の対応を通して純利益を決定することは、財務会計の主たる目標である。費用と収益の計算は、部分的に貸借対照表に認識されるべきことを決定する。今日貸借対照表の重要な目的は、よりよき損益計算書をつくるにある。

この解釈のもとにおいては、資産の大部分は収益に対応しなかった発生原価を表わす。法人税に対する繰延借方項目もこの性質のものであり、それは政府からの債権（受取勘定）を示すものとする必要はないのである。繰延貸方項目は、収益として認識されなかったけれども受け入れられた特典 (benefits) を示しているのである。その貸方項目は現在の法律上の債務でも将来の法律上の債務額でもなく、純利益の決定において適切に費用を対応させることから生ずる特殊の繰延貸方項目であるとする。要するに繰延概念の支持者は、税金の期間配分の当期の純利益への影響を中心に考える訳である。

繰延法に対する評価¹¹⁾

繰延概念への一つの批判は、まずその用語にある。この概念の支持者は、会計目的より早く税務上控除された費用からの“税金の特典 (tax

benefit),” “税金の軽減 (tax reduction),” “税金の節約 (tax saving)” と解釈する。結果的な貸方金額は、負債というより期間利益決定に必要な繰延貸方項目と考えられる。しかし税率が同じである限り、税金は軽減もされなければ節約もされない。それらは単に期間帰属の差異によって年度間に移転されただけのことである。従って、不適切な用語である“軽減”とか“節約”とかは、その解釈より除かれなければならない。もしその用語が使われるならば、“一時的な (temporary) 税金の軽減”とか“一時的な (temporary) 税金の節約”とされるべきである。

第二の繰延概念に対する批判は、繰延貸方項目の性質に関するものである。すなわち、次の三つの疑問が生じる。

- (1) 何が繰り延べられるのか、税金の特典か税金の支払いか。
- (2) 税金の特典の繰り延べは、繰延会計手続きの妥当な適用なのか。
- (3) 法人税のの期間配分の理由に一致して税金の特典が認識されているか。

これら三つの疑問の内容は次の通りである。

(1) 税金の特典か税金の支払いか

この点について繰延法では、当期の税金が軽減される金額（特典）が繰り延べられなければならないとする。それに対し負債法では、当期の税金の控除の影響（効果）は税金の支払いの延期であるとする。この問題は重要であるが、むしろ次の二つの疑問の解答に依存する所が多い。

(2) 繰延会計と見越会計

他の繰延項目の中で税金の貸方繰延項目の特殊性は、その基礎が過去の現金支出や入金でもなければ、予想される現金支出や入金でもないということである。繰延貸方概念には現金取引が欠如する。それは会社が当期に法人税の一定額の支払いを義務づけられない故に将来の年度が恩恵をこうむるということである。すなわち、支払われなかった金額は、費用と収益を達成し適正な純利益を得る為に、ある年度から他の年度に移転されるの

である。しかし、税金配分からの繰延貸方項目は、繰り延べではなく見越し (accruals) の性質を持っている。将来に支払われるべき金額は将来の年度の費用でなく、当期の費用を増加させなければならないものである。当期の費用の増加は税金の将来の現金支出を予想する。それは将来の年度に対する過去の現金支出の配分ではない。その意味では繰り延べという表現には問題は残される。

(3) 税金配分の目的

繰延税金貸方項目の性質についての最後の考察は、繰延概念が法人税の期間配分の根拠に合致しているかどうかということである。法人税の将来の年度に対する配分は、将来の税金の支払いが当期の期間帰属の差異からもたらされるという予想によって、正当化される。すなわち、当期の税金支払額の軽減は将来での増加によって相殺されるのでなければ無視されるものである。しかし繰延法の支持者は予想税率に基づくことなく、当期の税金の軽減を強調する。そしてある者は、最終に支払われる税金の額と関連なく、繰り延べやその償却は単に期間帰属差異の発生と消滅に基づいてのみ行なわれるものであると主張する。それ故繰延概念は将来への税金の配分の過程の説明において、負債の発生による説明よりも正確さを欠くこととなるのである。

要するに繰延法は、その貸方項目が生じる時に欠点が見出だされる。それは税金支払いが単に延期されるだけであるので、税金の軽減や節減というアイデアでは説明できない。それは何等の節減があるのでなく、一時的な軽減があるにすぎない。更に、繰延概念による対応関係は、利益について当期の影響のみを考え将来については無視してもよいというのでなければ、その説明が困難である。何故なら、将来における税率の変化は、期間帰属差異の消滅年度に全面的に影響し、そしてそれらの期間の法人税費用が税引前会計利益と函数的な関係を持たなくなるからである。

しかし繰延概念は以上のような欠点を持ちつつも、帳簿記録の必要条件

をみたす一つの合理化 (rationalization) である。それは貸借対照表に負債を記録することなく損益計算書で望ましい対応を達成せんとする試みである。

3. 税金正価法の支持意見とその評価

税金正価法の支持意見¹²⁾

これは、その諸要素と関連する貸借対照表の項目を直接に修正することによって、法人税費用を当期利益の税金発生要素 (tax-causing elements) と税金減少要素 (tax-reducing elements) を以って対応させるのである。

税金正価概念の支持者ではないが、Weldon Powell は、次のように問題点をよく説明している。すなわち、税金控除性は資産（或いはサービス）に価値を与える。その原価が税金控除性のない資産の公正な評価は、その原価が税金控除がある同一資産の公正な価値 (value) よりも少ないのである。たとえば償却において、会計目的と税務目的で異なった方法を用いた結果、帳簿償却が税務申告書の償却より少ない場合、費消された税金控除性の部分を費用として利益に対して借方計上する為に、配分が必要となるのである。この前提の論理的体系によれば、もし償却資産が影響されれば、税金の差異に等しい金額が減価償却費勘定に転記 (carry through) されなければならないことになる。このことは税金の差異を全く税金項目としてでなく、単に資産使用の原価の測定の部分とするのである¹³⁾。

税金正価法に対する評価¹⁴⁾

税金正価法の基本的前提は、課税性や税金控除性は資産や負債の評価における要素であり、その金額は税金影響額 (tax effect) により測定されるということである。もし一定の資産や負債の課税状態 (tax status) が変われば同時に純利益に影響して資産や負債の評価 (value) が影響される。この前提は論理的には、期間帰属差異の税金影響額に関する会計は全く税務会計でなく、減価償却会計、割賦販売会計や他の特定項目の会計であるということになる。

しかし、税金正価法を減価償却会計とするならば、税金影響額を累積したり償却することは、系統的にして合理的であるかどうか問題がある。反対にそれが税金配分法と判断したとしても、二つの弱点がある。一つは繰延法と同じく税率の変化の時における誤った対応 (mismatching) である。二つは、税金影響額が個々の収益、費用、資産や負債項目の部分として損益計算書や貸借対照表に散らされたり、埋没されたりして、不適切に、不明瞭に相殺される可能性があるということである。その結果は、会社の課税状態 (tax status) の査定が困難となり、不可能となる。

更に税金正価法は不適當に運転資本や他の関連比率に影響することもある。

税金正価法を評価する場合、基本的にそれが評価法であるのか税金配分法であるのかを考えなければならない。この点税金正価法は、財産の他の評価要素に較べて、潜在的な税金控除性に対し不相応に重いウェイトを課しているようである。たとえば税率50%、資産の耐用年数20年、税務目的では初年度全額控除とすれば、次の表に示された如く財務諸表には、初年度における減価償却費として原価の52.5%が示され、残りの19年間には毎年2.5%しか示されないことになる。

税 務 申 告 書	1 年 目	2 年 目	.....	20 年 目	合 計
取 得 価 額	100%				
税 務 償 却	100				100%
帳 簿 価 額	0				
財 務 諸 表					
期 首 評 価 額	100%	47.5%	.....	2.5%	
減 価 償 却	5	2.5	.....	2.5	52.5%
追加償却 (繰延税金 (100%-5%)×0.5)	47.5				47.5
償 却 合 計	52.5	2.5	.....	2.5	100
期 末 評 価 額	47.5	45.0	.....	0	

この例に示されたごとく、過大な単純化による情報のゆがみが生じ、評価法としても不適切である。しかも税金正価法において当期の税率を使うことからして、その結果は資産評価でなく、税金配分であるというべきである。税金正価法が減価償却会計よりむしろ税金配分法であるとすれば、その対応は不満足であり、その表示は他の二つ方法よりもわかりにくく、誤解に導く可能性がある。

4. アメリカ証券取引委員会の意見¹⁵⁾

アメリカ合衆国証券取引委員会は会計連続通牒 No. 85 において、税務申告書における加速償却からもたらされる期間帰属差異に関する会計につき、次の通り繰延法と税金正価法の二つの方法を認めている。

すなわち法人税と減価償却費とは相互関係にある故に、税金の軽減額に等しい金額を次のいずれかの方法で、より早い期間に費用計上しなければならないというのが、委員会の見解である。

- (1) 損益計算書において将来の税金引当額として処理するとともに、それにとまなう貸借対照表の貸方項目として“繰延税金貸方項目”といった非持分区分をつくる。(繰延法)
- (2) 損益計算書において減価償却費を加えるとともに、貸借対照表の減価償却引当金を追加する。(税金正価法)¹⁶⁾

アメリカ証券取引委員会は上記のように二つの方法を認めているけれども、他の通牒とかコメントにおいては繰延法を優先しており、資産に税金影響額を関係させず、取得価額から減価償却費を差し引いて報告することを奨励している。

更に減価償却費以外のコストに対しても、減価償却費に関する税金配分と同じ方法が認められている。たとえば試験研究費について会計目的ではそれを繰り延べ、税務目的では損金の発生があったとして控除するような場合である。

5. 差異の原因に関連する方法

法人税の期間配分に対して採用されるべき方法は、次に述べるごとく期間帰属の差異の如何によるべしという意見がある。この意見は、後に述べる会計調査研究 No. 9 の結論にも大きな影響を及ぼしている。

Paul Grady の意見¹⁷⁾

アメリカ公認会計士協会の会計調査委員長の Paul Grady は、法人税の期間配分について軽減せる税率の影響を考慮し、その差異の原因を五つの共通せる状態に区分した。そして、最初の四つは繰延法、最後の一つは負債法を適用すべしとしたのである。

繰延法の適用されるもの（長期的回帰的差異）

1. 会計目的の償却率をこえる税務加速償却や償却ガイドライン比率
2. 税務目的では費用化され帳簿上は資本化され繰り延べられる金額
(例、試験研究費、建設中の利子や税金)
3. 税務目的の認識以前に帳簿上認識された収益
(例、割賦販売利益、工事利益)
4. 勘定で収益として記録されて以前に税務目的で報告された収益
(例、前受賃貸料、前受特許料)

負債法の適用されるもの（短期的差異）

5. 税務目的における控除にさきがけて勘定に引き当てられた費用や損失
(例、設備処分予想損失、自家保険)

すなわちこの意見によれば、1～4の長期の回帰的な差異は一つは帳簿により他は税務申告書によって会計される為、その年度の税金の増減額を知ることが可能であるとして繰延法を推すのである。そして5の見積もり損失あるいは債務は長期にわたらず、適正に確実な見積もりが可能であり、税金影響額は現在に決定せられるべきものというよりは将来の影響額の見積もりを示している故、見積もり負債法 (estimated liability approach) が適当であるとするのである。

Raymond E. Perry の意見¹⁸⁾

彼は、税金配分法としては負債法と税金正価法の双方が採用されるべきであると主張する。すなわち、もし損益計算書にあらわれている項目がその後、税金申告書に報告されるものであるならば、将来の税金に関する負債や税金の軽減に関連する資産というものが、貸借対照表に含められねばならない。この場合は負債法の適用となる。しかし、もしその項目が純利益に含められる以前に税金申告書に報告されるとするならば、税金影響額は既に決められている。従ってその税金影響額は関連する資産や負債の修正によって適切な将来の期間に繰り延べられなければならない。この場合は税金正価法を適用すべしとする。

彼は四つの状態に区分する。

税金正価法適用の場合

1. 前払法人税 (Prepaid Income Tax)

財務利益より早く課税所得に含められた収益

2. 繰延法人税貸方項目 (Deferred Income Tax Credits)

財務利益より早く課税所得に含められた費用

これらのケースは、その項目が法人税の申告書に既に報告されている故、支払われるべき法人税の計算に関連する税金の借方項目や税金の貸方項目の金額は明確に決定されている。従ってこの場合は評価勘定と同様に考えて税金正価法を適用する。

負債法適用の場合

3. 繰延法人税負債 (Deferred Income Tax Liabilities)

課税所得より前に財務利益に含められた収益項目

4. 将来の法人税の特典 (Future Income Tax Benefits)

課税所得より早く財務利益に含められた費用項目

これらの場合、法人税借方項目も法人税貸方項目も実際に課税されたものではない。これらのケースにおいて計算をなさんが為には、含まれた項目が法人税申告書に認識される時に実施されるであろう税率を見積もる必

要がある。更に税率の増減があった場合には、それらの金額の修正が必要とされる。従ってこの場合は負債法を適用する。

- 1) Homer A. Black, *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, pp. 27~29.
- 2) Maurice Moonitz, "Income Taxes in Financial Statements," *Accounting Review* April 1957, pp. 177, 183.
- 3) Thomas F. Keller, *Accounting for Corporate Income Taxes*, 1961, p. 117.
- 4) Homer A. Black, *op. cit.*, pp. 45~47.
- 5) Weldon Powell, "Accounting Principles and Income-Tax Allocation," *New York Certified Public Accountant*, January 1959, pp. 25, 26.
- 6) Thomas M. Hill, "Some Arguments Against the Inter-Period Allocation of Income Taxes," *Accounting Review*, July 1957, p. 358.
- 7) Paul Grady, *Accounting Research Study No. 7*, "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises," 1965, pp. 29, 30.
- 8) Homer A. Black, *op. cit.*, pp. 29~32.
- 9) The Committee on Accounting and Auditing Research of The Canadian Institute of Chartered Accountants, *Bulletin No. 10*, "Depreciation, Capital Cost Allowances and Income Taxes," 1954.
- 10) Ernest L. Hicks, "Income Tax Allocation," *Financial Executive*, October 1963, pp. 47~49.
- 11) Homer A. Black, *op. cit.*, pp. 47~52.
- 12) *Ibid.*, pp. 32, 33.
- 13) Weldon Powell, "Accounting Principles and Income-Tax Allocation," *New York Certified Public Accountant*, January 1959, pp. 27, 28.
- 14) Homer A. Black, *op. cit.*, pp. 52~57.
- 15) *Ibid.*, pp. 38, 39.
- 16) SEC Accounting Series Release No. 85, February 29, 1960.
- 17) Paul Grady, "Tax Effect Accounting When Basic Federal Income Tax Rate Changes," *Journal of Accountancy*, April 1964, p. 206.
- 18) Raymond E. Perry, "Comprehensive Income Tax Allocation," *Journal of Accountancy*, February 1966, pp. 27~30.

IV アメリカ公認会計士協会の意見とその批判

1. 会計調査研究 No. 9 まで

アメリカ公認会計士協会の発表で承認された方法¹⁾

アメリカ公認会計士協会の税金配分の方法に関する意見は、会計調査公報や会計原則委員会意見書にあらわれている。

税金正価法

1944年の会計調査公報 (ARB) No. 23 において、法人税の会計につき税金正価法が承認された。そしてその後会計調査公報 No. 44 (改訂) においても、この方法は選択可能な方法として承認されている。

負債法

会計調査公報 No. 43 において、法人税の期間配分によって認識される貸借対照表の貸方項目は将来に支払われるべき法人税の負債であるという立場を支持し、負債法を認めている。

繰延法

負債法と税金正価法は、委員会によって明白に承認されていたが、繰延法は暗黙のうちに認められていた。会計原則委員会はこの暗黙の承認を認め、その意見書 No. 6 (パラグラフ23) において、繰延法を選択を許している。

会計調査研究 No. 9 の結論と勧告²⁾

負債法、繰延法、税金正価法の各々は、法人税の期間配分に対する完全な解答を与えない。解答はこの三方法にあるのではなく、期間帰属の差異の四つのタイプの各々について“見越し及び繰り延べ会計の原則”を適用することにある。すなわち、もし税金の支払いが税金費用の認識に先だつならば前払費用や繰延借方項目をもたらず (繰り延べ)。

もし税金費用の認識が税金の支払いに先だつならば未払税金に関する負債がもたらされる (見越し)。

すなわち、法人税配分に関連する貸借対照表項目が貸方に計上される場合は、負債法がまさる。繰延税金の貸方残高は、現在の会計実務においては負債のテストに見合っている。負債法は法人税が支払われる時に適用が

予想される税率に基づき、そして法人税費用は税引前会計利益に函数的に関連する。繰延法と税金正価法は、税率変化の後の年度の税引前利益と法人税費用の誤った対応を行なう傾向がある。それに対してもし期間帰属差異が貸借対照表の借方に生じるならば繰延法がすぐている。

期間帰属の差異の各々のタイプにつき勧告された会計は次の通りである
負債法（貸方残高の場合）

(A)発生後課税された収益と利得

(D)発生前に税務上控除された費用と損失

繰延法（借方残高の場合）

(B)発生後に税務上控除された費用と損失

(C)発生前に課税された収益や利得

2. 会計原則委員会意見書 No. 11³⁾

1966年5月の会計調査研究 No. 9 に引き続いて、会計原則委員会は1967年12月に意見書 No. 11 “所得税に関する会計” を発表した。それは会計調査研究 No. 9 の内容と密接な関連を持ちつつ、いくつかの重要な点においては異なった見解を示している。配分方法については、会計調査研究 No. 9 がその差異の発生原因を重視し、貸方残高は負債法、借方残高は繰延法を勧告したのに対し、意見書 No. 11 は繰延法を推しているのである。

すなわち会計原則委員会は、税金の期間配分について最も有用にして実際的処理方法を提供するものなるが故に、繰延法がとられるべきであると結論づけた。期間帰属の差異の税金影響額は、課税所得と税引前会計利益の差異をつくる取引を含んで計算された法人税と、差異を含まずに計算された法人税との差額によって測定される。その年度の結果的な法人税費用は、その年度の営業成績の決定に加わる取引の税金影響額を含んでい。結果的な繰延税額は将来の年度に消滅するであろう税金影響額を反映するのである。それによって法人税費用の測定が、営業成績の決定における収益費用の対応の首尾一貫した不可欠な過程となるのである。

税金影響額を計算するにあたっては、期間帰属の差異は個々に考慮されてもよく、同種の差異がグループ化されてもよい。同種の期間帰属の差異のグループについての一期間における繰延税金の純増減 (change) は、次のいずれかに基づいて決定されてよい。

(a) 次の二つの金額の組み合わせ

1. 当期税率においてその期に始まった期間帰属差異から生じた税金影響額
2. 期首現在の勘定に反映されている適用税率において以前の年度に始まった期間帰属差異から生じた税金影響額の振り戻し額

(b) 期間帰属差異の累積額について、その期間中の純増減額に当期の税率を乗じて税金影響額を示す。

繰延法による財務諸表の表示については、次の通り意見をのべている。

貸借対照表

繰延借方項目 (deferred charge) と繰延貸方項目 (deferred credit) は、期間帰属の差異の税金影響額に与えられた累積的な認識を表わす。そしてそれら自体としては通常の意味における受取勘定や支払勘定 (債権債務) を示してはいない。それらは、純流動金額と純非流動金額の二つの概念に分類されなければならない。この表示は流動、非流動概念の通常の区分に一致しており、法人税費用の決定をもたらす種々の繰延税金勘定の間の密接な関係を認識することとなるのである。繰延借方及び貸方項目の流動的部分 (current portions) は、流動資産や流動負債として分類されたものに関連する金額でなければならない。もし割賦売掛金が流動資産であるならば割賦販売の未回収額の税金影響額を示す繰延貸方項目は流動項目でなければならない。もし保証見積もり引当金が流動負債なら、この引当金の税金影響額を示す繰延借方項目は流動項目でなければならない。

損益計算書

営業成績の報告においてその年度の法人税費用は、たとえば次のように

明示されるべきである。

- a. 支払い見積もり税金
- b. 期間帰属差異の税金影響額
- c. 営業損失の税金影響額

そしてこれらの金額は

- (a) 特別項目前利益
- (b) 特別項目

に配分されなければならない。又損益計算書において別個の項目として表示してもよく、あるいはその構成要素をかつこや財務諸表の脚注に明示して合計額で示してもよい。

3. 会計原則委員会意見書 No. 11 に対する批判

David F. Hawkins 準教授の意見

ハーバード、ビジネススクールの経営学部の Hawkins 準教授は、アメリカ公認会計士協会会計原則委員会意見書 No. 11 に関連して、税金の配分方法につき次のような意見を述べている。

意見書は次のことに役立っている。

1. 特定の状況に最もよく反映する会計政策を会社が選ぶことができる実務の継続性を保証する。
2. 税務会計戦略(tax accounting strategy)から独立して財務会計政策決定をなすことを経営者に許す構造を提供する。(過去においては、すべてはあまりにもしばしば、税務会計的考察が財務会計の観点から貧弱な意思決定をもたらしてきた。)
3. 資金の源泉と用途という観点における問題解決法 (sources and uses of funds approach) に暗黙のうちに向うことによって、慣習的な会計概念によって株主に満足に説明することができない貸借対照表の多くの項目につき、会社の経営者や公認会計士がよりよく理解できる助けとなるよう奨励している⁴⁾。

しかし、意見書は繰延法を採用したことにより問題を根本的に解決してはいない。すなわち、会計原則委員会は、既に繰延税金は通常の負債の特質のすべてを持っていないことを認めた。意見書は関連する帳簿費用や収益と税金影響額を組み合わせるという努力から生じた貸借対照表の残余额 (residual) として、それを説明する。しかしこのことでは、実業家が株主に対して満足な答えを与えることができない。それ以上にそれは多くの実業家に対し、証券分析家や他の財務諸表の利用者（繰延税金貸方項目が通常の意味での負債ではないことを認めてはいるが、しかし負債でなければそれが何であるかを知らない）が、^{負債}_{資本}や運転資本やその他の同じような比率を計算するときに、それらを負債として無差別に含めるかもしれないことに不安を感じさせてきたのである。

会計原則委員会は、意見書をより確固たる基盤におくであろう繰延税金のより以上の見解を押し進めることもなく、合理的な記述を展開してもいない。この点について Hawkins 準教授は資金理論によるアプローチを主張する。

すなわち、今迄繰延税金問題は慣習的な会計のセンスにおいて、繰延項目が負債として取り扱われるべきかどうかの問題をめぐって考慮されてきた。しかしもし貸借対照表の右側が会社の外部から得られた資金の源泉の現在の状態を示しているものと考えるならば、この議論は関連のないものとなる。問題は次のことでなければならない。

繰延項目は貸借対照表の右側に明らかにすべき重要な十分な資金源泉であるのか？

包括配分法を支持することによって、委員会はそれ（繰延項目）は資本の意味ある源泉であり、それを利益に含めることは誤解させるものであることを示した。

次第に財務諸表の利用者は投資資本の源泉と使用について有意義な、公正な公開の基準にみあうことを要求しつつある。それにこたえて現在の財

務報告実務は、資金計算書 (funds flow statement) を損益計算書と貸借対照表と同じ重要さのものにたかめてきたのである⁵⁾。

連邦政府によって許された税務申告書と損益計算書の間の有利な期間帰属差異は、財政状態と関連せる資金の流れ (funds flows) についての蓄積的な特典的要因 (beneficial impact) を持つ。それらは帳簿利益と課税所得の回帰的差異を通じて、会社の税金支払いの継続的延期として無期限に役立つ無利子の資金 (interest-free funds) を持つ事を経営者に許すのである。しかしそれ自体は利益でなく、利益の増加はこの追加資本を運用することからのみ実現されることになるのである。

これに対し完全なる flow-through approach (無配分法) は繰延税金項目が示されない故、無差別に延期された税金支払額によって留保された資本を利益と混合する。このことは経営者の業績の測定としての利益を考える立場においては、営業活動における資本の使用に関する意思決定の結果に対すると同じ重要さを、繰延税金支払問題に対して与えるのである⁶⁾。

James B. Waugh 準教授の意見⁷⁾

Carleton 大学の Waugh 準教授は意見書 No. 11 の繰延法を批判し、負債法を支持する立場をとり、繰延税金貸方項目が負債とするならば利子的要素を反映した割引きを考慮すべきであるとして、次の通り主張する。

会計原則委員会の意見書 No. 11 は、“税金の期間配分については繰延法に従われるべきである”と結論し、従って貸借対照表に生じた貸方項目は、負債でなく繰延貸方項目として分類すべきであるとした。しかしながらこのような分類は明らかに不適當である。税務目的で超過償却を採用する意思決定は税金コストを繰り延べるのではなく、単に税金支払いを繰り延べるのである。繰延貸方項目は、当期の法人税費用と関連せる税金支払いの繰り延べの記録についての発生主義会計テクニックの適用から生じるのである。明らかに税金貸方項目は発生せる負債の性質を持っており、支払期日がくる将来の時期においてなされるべき超過支払額を当期の見積もり

によって適切に測定されるものである。

この定義（負債性）は二つの重要なかかわり合い（implication）をもたらすのである。その一つは、租税債務は予想される将来の現金支払いの立場で測定されなければならないということである。たとえば税率の変化は、見積もられた負債の改訂が妥当であるかどうかを決定する為に見積もりの再調査を要求するのである。第二は見積もりは将来の現金支払いに反映する故、そこに含まれた利子要素を認める為将来の資金の流れについての割引きが考察されなければならないのである。

Herman W. Bevis の意見⁸⁹

公認会計士の Herman W. Bevisは、意見書 No. 11 の繰延法の考え方の基礎である対応原則を批判し、むしろ繰延税金はその支払いの偶発性や確率を考慮して計上すべしという観点の異なった意見を示している。

すなわち意見書はその結論の基礎にある会計の原理（philosophy）を議論すべき時に、事実上沈黙を守っている。それは単に完全な繰延税金の発生は、“収益と費用の対応概念”を必要とするのであることを言うに過ぎない。この収益と費用の対応概念は、ある種の限られた状態のもとにある会計においては有用である。その有用性の本質的必要条件は、いくつかの客観的な確認し得る収益と費用（それが対応している）の間に結合の環（connecting link）があるということである。たとえば、棚卸資産の原価はその販売からの収益と対応せられるべく適切に繰り延べられる。このような客観的な結合の環なしには、そこに対応があるかないかという結論は主観的になる。

現在の税金の軽減額が後に返済されなければならないかどうかは、確率に基づいて各会社において評価されなければならない偶発性（contingency）である。意見書がむしろ利益平準化（income smoothing）の形を正当化する試みにおいて繰延貸方項目や繰延借方項目を考え出したことにより、この観点（確率）において問題を見つめなかったのは残念である。それ

は税金軽減額の100%が現在の費用であり負債であり、そして税金増加額の100%が費用控除額であり資産であると結論する。それは、期間純利益は重大な過大表示もなければ過少表示もないということが重要なのだということが考慮されていない。そして、実際的な原則の適用は、請求額の合理的見積もりをなす可能性に依存するのだということ、そしてそこには勘定に記録されるべく十分に予測されない偶発性というものがあるのだということの考慮がないのが残念である。

- 1) Homer A. Black, *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, pp. 33~38.
- 2) *Ibid.*, pp. 112~115.
- 3) American Institute of Certified Public Accountants, APB Opinion No. 11; *Accounting for Income Taxes*, *Journal of Accountancy*, February 1968, pp. 49, 52.
- 4) David F. Hawkins, "Controversial Accounting Changes," *Harvard Business Review*, March-April 1968, p. 20.
- 5) *Ibid.*, p. 30.
- 6) *Ibid.*, p. 32.
- 7) James B. Waugh, "The Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes; A Proposal," *Accounting Review*, July 1968, p. 536.
- 8) Herman W. Bevis, "Contingencies and Probabilities in Financial Statements," *Journal of Accountancy*, October 1968, pp. 41, 42.

V 結 び

法人税の期間配分の方法をめぐる、その基礎となる概念についての意見と批判、最近の傾向等について論述を行なった。配分方法としては、税金正価法に始まり、税金の期間配分が重要になるに従って負債法が論議され、ついで繰延法が強調されるようになってきたということができよう。税金正価法は費用としての税金そのものより、関連する収益や費用と資産や負債の修正として、評価勘定としての税金影響額を重視する。従

って、税金影響額は貸借対照表や損益計算書に独自の項目として表示されず、他の関連項目の中に含まれてしまいその内容の表示を不明瞭にする。それは全般的な財政状態や経営成績を示す方法としては不適切であり、かえって会計実務を複雑にするものである。会計調査研究 No. 9 や会計原則委員会意見書 No. 11 も、税金正価法については低い評価を与えているのは適切である。

負債法については、期間帰属差異による将来への税金支払いの繰り延べは負債、将来への税金の前払いは資産として取り扱う。この方法の問題は繰り延べられた税金影響額の負債性の有無をめぐる論じられている。法的な概念において、支払うべき債務者を現時点にては持たないこの金額は負債とは言えないという反論も生ずる。それに対し会計上の負債は法的な債務とは必ずしも一致せず、広く解釈されるべきである。その意味から言えば将来に追加の税金支払いをまねく税金影響額は、会計上の負債概念のテストに合格するとの強い主張も行なわれる。更に負債法においては支払時の税金を強調する為、税金影響額の計算においては期間帰属差異が消滅する年度に予想される将来の税率の適用を行なう。あるいは、税率の改正にともなう修正計算も必要となる。しかし問題は税率の予想が必ずしも容易でなく、予想税率の適用をめぐる恣意性の介入する余地が生ずることとなり、実際の適用において困難があるということである。

繰延法は収益と費用の対応に重点をおき、期間帰属差異が生じた年度の当期純利益の適正な算定を行なう為、当期の税金の減少額や増加額を翌期以降に繰り延べるのである。従って結果的に生ずる貸借対照表の繰延税金項目は、将来の租税の前払いや租税債務の引き当てというより、単に費用に対して繰り延べられた借方項目や貸方項目と考える。従って、それは当期の税引前利益に対する税金費用の対応を重視する為、期間帰属差異が消滅する将来の年度の税率への考慮はなく当期の税率を適用する。その為税金影響額の計算は簡単であり、客観性、検証性にすぐれる。しかし問題

は、繰延借方項目が資産でなく繰延貸方項目が負債でなければ、それは何に属するものなのかという批判には答えていないことである。更に貸方繰延項目は繰り延べでなく見越し項目でないかの疑問も一理ある。

会計調査研究 No. 9 は、税金配分概念によってその方法を区分するというより、むしろその期間帰属差異の生ずる原因が問題であり、その差異の原因により配分法を異にすべきであるとの立場をとる。すなわち、税金影響額が借方項目すなわち前払いになる時は、既に実際に税金が支払われたのであるから現在の税率を適用する繰延法を推している。そして、貸方項目すなわち税金の支払いが将来に見積られる場合は、支払時の税率を適用すべきであるとして負債法を推している。

それに対し会計原則委員会意見書 No. 11 は、すべてに繰延法の適用を推している。それは収益費用との法人税費用の対応に繰延法が最も有用であることを強調する。そして現在の税率によって税金影響額を計算し、その繰延借方項目や繰延貸方項目は、受取勘定や支払勘定を示していないとする。しかしその性質が何であるかについては、何等述べられていない。それは果して資産勘定や負債勘定に属するものなのか否かについても説明に欠けている。しかも貸借対照表の表示においては、流動的部分と非流動的部分に区分することを主張する。資産とも負債ともあるいは受取勘定とも支払勘定とも定義されていない繰延税金を、通常の資産及び負債における区分方法により表示するのは理論的に一貫性に欠けている。従って、会計原則委員会意見書 No. 11 は税金影響額の本質についての検討を十分に行なわず、便宜的な配分方法を示したと言われてもやむを得ない。しかし、実際の配分方法としては現在の税率を適用する為、負債法における如く将来の税率を見積もる必要性がなく、税率適用における恣意性を排除し計算の客観性、検証性にすぐれ、実務的には有用な方法である。

しかし、ここで考えられなければならないことは税金配分の方法を論議することの必要性についてである。意見書 No. 11 の提案せる内容につ

き、意見書の少数反対意見にしてもその後の若干の論評にしても、配分方法に関する反対意見や論議は比較的少ないようである。むしろ論議は税金配分の範囲をめぐる、意見書 No. 11 の採用せる包括法に対する賛成意見ないし部分法の支持者よりする反対意見がたたかわされているようである。むしろこの範囲の問題の方が税金配分額の算定に与える影響が大きく、配分方法の論議もこの配分範囲との関連で考慮されなければならない段階である。むしろ論者の批判の中にも今迄はあまりにも技術的な配分方法に議論を集中しすぎ、税金配分と繰延税金の本質の検討が不十分であることが指摘されている。

配分方法として意見書 No. 11 により繰延法が推されても重大な反論がないということは、税率の変化のない時は繰延法も負債法も共に同じ結果を示すという点もあるのではなかろうかと考えられる。繰延法が対応概念を強調するからといって負債法がそれを考えないかというところではなく、負債法も税引前利益に対応するものとしての法人税費用と負債の計上を考えるのである。繰延法が当期の対応概念を強調するに対し、負債法は将来の差異消滅年度の対応概念を強調するにすぎない。しかも、税率の改正の予測は多くの場合困難である。その場合の最も確実な予想税率は当期の税率である。従って多くの場合、負債法によるも繰延法によるも実質的な差異がない。そうであるなら方法として簡便で、検証可能性、客観性にすぐれる繰延法によればよいことになる。問題があるとすれば、税率の改正が近き将来確実に見込まれあるいは改正された場合に、修正を行なうかどうかということである。

この点については配分範囲との関連で論議されるべきであるが、税金繰延項目の性質についての Hawkins 準教授の意見は一考に価する。すなわち彼によれば、貸借対照表の項目を資金の流れの観点で考え、繰延税金も資本の源泉と使用の関係でとらえようとする。すなわち貸方項目は、連邦政府によって許された期間帰属差異による税金支払いの延期として無期限

に役立つ無利子の資金源泉と考える。そしてそれは、慣習的な会計慣行における負債でもなければ資本でもない資金源泉を示すものであるとする。この考え方で行けば、期間帰属差異に基づく税金の支払延期額は当期の税率によるものとなり、将来の税率の変更は差異消滅せる年度の資金使途に関連するものとなる。従って、税率の改正による修正は必要でなく、差異消滅年度にそれが処理されればよいこととなる。借方の繰延税金の場合にしても差異発生による資金の使途を示すものとすれば、やはり当期の前払税金額を算定する為に当期の税率を適用さるべきこととなる。従って税率の変化による修正は必要なく、当然繰延法が妥当することとなる。

しからは無利子の資金源泉としての繰延税金貸方項目を如何に考えるべきか。これは政府によってその選択が許された期間帰属差異を生ずるような有利な税務会計処理を企業が行なうことによって得られた、政府よりの無利子の資金提供（政府無利子融資金、納税延期運用資金）と考える。それは差異が生じなかったならば課税されたであろう法人税をいったん全額支払い、差異による税金延期額を受け入れたと考えればよい。例題によりそれを示そう。

例題

税引前帳簿利益	100万ドル
加速償却による期間帰属差異	40万ドル
課税所得 60万ドル	税率 50%

計算

①期間帰属差異なき時の法人税	$100\text{万ドル} \times 50\% = 50\text{万ドル}$
②税金影響額（延期額）	$40\text{万ドル} \times 50\% = 20\text{万ドル}$
当期に支払うべき法人税	$60\text{万ドル} \times 50\% = 30\text{万ドル}$

仕訳

①法人税費用	50万ドル	現金	50万ドル
②現金	20万ドル	政府無利子融資金 （納税延期運用資金）	20万ドル

すなわち、実際の仕訳においては税金の現金支払いと延期税金の受け入

れが相殺されて計上されているとしても、その基礎には上記の仕訳がある
と考える。無利子の資金源泉としての税金影響額は、企業的意思決定によ
り国家が間接的に許している無利子の融資金や運用資金の受け入れ額と考
える。その返済は将来の差異消滅年度における課税を通じて行なわれる。
従って将来の課税時における税率の変化は、無利子融資金受け入れの差異
発生年度には関係なく、差異消滅年度にのみ影響を及ぼす問題である。こ
の意味では、筆者は配分法として繰延法を支持する立場をとりたい。

この政府無利子融資金としての繰延税金貸方項目の性質は、返済を要す
るという点においては負債性のものであるが、負債金額や返済が確定しな
いという点においては通常の負債とは異なった性格を持つ。しかも無利子
でもって企業の利益を生みだす有利な資金源泉という面では、たとえ負債
に含めるとしてもその存在が企業の財政状態や損益に有利に寄与するもの
である点が強調されなければならないであろう。その存在は、企業経営者
の業務活動による業績とは別に、有効な租税計画なり租税管理が有利な資
金調達を可能にしたことを強調すべきである。その意味では、むしろ負債
と資本の中間に区分して表示することが明瞭であるかも知れない。

更に借方繰延税金は、必ずしも財貨や無形の権利を示すものでなく、将
来に法人税費用を軽減する効果を持つ資金の使途として、他の繰延資産と
同様に処理されればよいであろう。

以上税金配分の方法についての問題点を検討したのであるが、それは税
金配分概念とともに税金配分の範囲の問題と関連して論議されることが
必要となる。税金配分の範囲の問題については次稿にゆずりたいと思う。

(1969年1月)